

Title	会計的統合の系譜(I) : アウトプット理論を中心として
Sub Title	Types of the Integration in Accounting
Author	笠井, 昭次(Kasai, Shoji)
Publisher	
Publication year	1987
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.30, No.3 (1987. 8) ,p.32- 47
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	
Genre	Journal Article
URL	<a href="https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19870830-04054224">https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19870830-04054224</a>

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the Keio Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

## 会 計 的 `統 合 の 系 譜 (I)

—アウトプット理論を中心として—

笠 井 昭 次

## 序

1960年代を境にして、会計学は、意思決定への役立ちということに大きく傾斜していった。すなわち、会計を情報として把握する潮流である。もちろん、会計のそのような再構成は、会計自体としても有意義なことであるし、また現代という時代の動向を見据えたいわば不可避の方向であったとも言える。したがって、その潮流にのって、会計領域の拡大が企図されたのも、必然の帰結である。しかしながら、このように会計を情報として再構成するという発想と、情報を会計として体系化するという発想とは、根本的な懸隔であるように思われるが、しかし、情報論の掛声とともに、この両者に何らかの懸橋をすることなく、ともすれば、企業の情報それ自体を会計として論ずることともなりがちだったのである。

O・R、経営諸科学等が、会計学の領域内において論じられたのも、そうした動向の顕われであらう。ここでは、そうした動向の是非を言挙げしているのではない。それらを、当初から会計学の領域外のことと一概にきめつけてしまう態度も、けっして妥当ではないからである。会計とは何かという共通の認識（いわばパラダイム）が定まらない状況で、いたずらに線引きをし排除してしまうことは、けっして実りあるものではない。さらに、会計というもののきわめて重要な特質が企業の経済活動の全体的把握にある、という点に思いを致すとき、会計が広範な領域と関連していることも事実なのである。したがって、会計という計算を核としつつ、他方、その周囲に会計圏なり会計場なりを想定し、核としての会計との関連性を整序してゆく、という姿勢が肝要であると思われる。

いずれにせよ、むしろ、この会計とは何かという限定の曖昧さこそが、問題にされるべきなのであらう。

そこで、会計とは何かということが、必然的に俎上に載ることになるのであるが、そのさい、会計というものが、本質的に歴史的側面と技術的側面とを具有している点に留意しなければならない。<sup>1)</sup>

1) 山榎忠恕・嶋村剛雄共著『体系財務諸表論〔理論篇〕』（二訂版）、3 ページ。

つまり、会計とは、本来、一方、「ある種の課題ないし要請との関連において、会計主体の意向に基づきつつ、特有の方法でもって、一定の会計単位において展開される秩序的な行動体系<sup>2)</sup>」であり、その意味で実質的概念である。そして、いうまでもなく、社会が会計に対して期待する要請というものがある歴史的に推移するいじょう、会計というものには、歴史的な性格が本質的につきまとうことになる。かくして、会計は、たえず「変化」する。

しかし、そうだからと言って、そのような歴史性というものが、会計の性格をいわば無制約的絶対的に規定しているというのではない。その時代時代において顕われる特殊歴史的な要請に応えさえすれば、それがそのまま会計である、というものではないのである。他方において、会計とは、特有な方法による計算・報告機構であり、そのような要請が充足される技術的な構造の特異性独自性というものもまた、会計の性格を律しているのである。これが、会計の技術的側面を形成するが、これは、歴史的な要請が流行するものであるのに対し、技術的体系として不易なものであり、会計の「連続」性を規定しているのである。そのかぎり、会計をして会計たらしめている側面であり、会計(学)の領域を画定する鍵概念なのである。筆者が本稿で取上げる会計的統合の諸類型とは、正にこうした意味での技術的な会計構造にかかわっている。

いうまでもなく、これまでのところ、会計学は、このような独自の構造としては、複式簿記の機構を暗黙裡に予定してきたと言えよう。そのことはそれなりに妥当性をもっているのではあるが、しかし、問題なのは、第1に、会計学が、その複式簿記機構をどのように理論的に説明してきたのか、および第2に、その何をもって、不可欠の要件としてきたのか、という点である。これらが明らかにならないかぎり、会計をして会計たらしめているものは、相変らず不明確であり、会計のひいては会計学の領域を画定することは、ついにできないのである。

このうち、前者は、会計学が、そうした複式簿記の機構を論理的に首尾一貫して説明してきたと言えるか、という点にかかわっている。すなわち、一般に、いわゆる複式簿記のプロセスは、きわめて自明のこととされているが、しかし、それは、あくまで、特定の処理規則を前提として与えられた場合における処理操作の明白性、およびそれに伴うインプットからアウトプットに至るまでの一義性にすぎない。しかし、ひるがえって、それを構成する諸概念の論理性ないし取引から損益勘定・残高勘定に至るまでのプロセスの首尾一貫性、および対象規定との関連性という点になると、かえって曖昧模糊としているのである。実のところ、簿記書の説明を辿ってゆくことは、思っているほど簡単なことではない。至る所に論理的断絶があるからである。例えば、一般に、いわゆる試算表は、1時点表とみられているようであるが、それが二分されて、損益計算書と貸借対照表とが生ずると説明されている。しかし、そうであるとすると、1時点表たる試算表から期間表たる損益計算書と1時点表たる貸借対照表とが生成するプロセスは、どのように説明されるのであろうか。そ

2) 山榎忠恕稿「会計学の領域と体系(序説)」(『会計』第104巻第5号、4ページ)、ただし、傍点は笠井。

のことはけっして自明のことではないにもかかわらず、現実には、それについての解説は、ほとんどなされていないのである。しかし、それが理論的に解明されていなくても、簿記处理的には、損益計算書（損益勘定）と貸借対照表（残高勘定）との導出に何の痛痒も感じない。極言すれば、複式簿記では、処理規則に通曉しさえすれば、取引のインプットにより、損益勘定・残高勘定が確実にアウトプットされる。その途中のプロセスは、いわばブラックボックス化しかねないのである。

このように、自明であるのは、取引というインプットから損益勘定・残高勘定というアウトプットの導出に至るまでの処理規則にすぎず、それらの一連の過程が、論理的にみて統一的体系的に説明されているとは言い難いのである。そこで、まず、複式簿記の機構について主張されている諸見解を、その基本的思考にそって首尾一貫した体系に再編成することが必要であろう。このような第1の問題点を解決した上で、そうした首尾一貫した体系としての複式簿記の機構の何に、会計は着目してきたのか、ということの検討をしなくてはならない。そのことが先に言及した第2の問題点にかかわってくるのであるが、故山柁博士は、その点につき次のように述べられている。複式簿記の意義ないし複式簿記と会計との関係についてのきわめて重要な問題提起である。<sup>3)</sup>

（前略）これまでのところ、会計学は、周知のように会計特有の手段として暗に複式簿記の機構を予定し、原則的にはこれと結びつけながら会計なるものを観念してきており、それゆえにまたこの複式簿記が会計学の対象としての会計の技術的な側面を形成し、まさにそのような装置に即しつつ計算体系も形づくられている。

しかしながら、これまでの段階においてこそ、複式簿記が会計の装置をなし、計算技術的な面から会計を規定する関係にある旨を、漠然と説きつづけるのみで事足り得たかもしれないが、そろそろこのへんで会計学はなにゆえに複式簿記の機構に着目しつづけてきているのか、複式簿記に内在するどのようなファクターにひかれ、なにを不可欠の要件とみなしてきているのか、という点をもつきとめておくべきであろう。

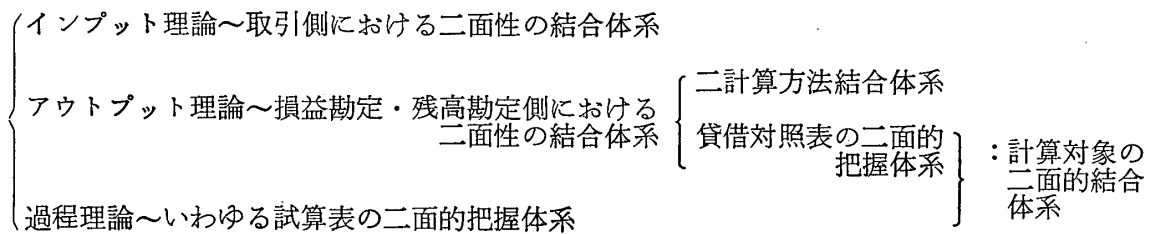
つまり、会計学の立場からみて、会計をして会計たらしめている技術的要件としてかけがえないものは、勘定形式計算なのか、二重記入なのか、二面的把握なのか、それともそれ以外のなにものかなのか、さらにはむしろ貨幣的表現でさえあればいいのか、などという問題である。

筆者は、複式簿記機構における何らかの意味での二面的側面の結合こそ会計は着目してきた、とみている。しかし、その二面的側面の具体的内容は論者により区々としておて、しかも、そのそれぞれがどのような素性に属し、どのような特質を具えているのか、ということは必ずしも明らかにされていない。かつ前述のように、必ずしも論理的に首尾一貫した体系であるとはかぎらない。

3) 山柁忠恕稿 前掲稿 9～10ページ。

本稿は、このような問題意識のもとに、二面的結合の諸相を整理しようとするものである。

ところで、筆者は、会計構造論を、「取引という形で会計的に把握された企業の経済事象が損益勘定および残高勘定という形で会計的に総合化されアウトプットされるまでの一連のプロセスを、<sup>4)</sup> 統一的体系的に解明する」領域として規定したが、上記のような二面的結合すなわち会計的統合の問題は、正にこの会計構造論の中心的な課題をなすのである。こうした会計構造論を展開する場合、大別して、取引概念より立論するインプット理論、残高勘定（および損益勘定）を基点とするアウトプット理論、そしていわゆる試算表を中心とする過程理論というみつつの見解があり得る。<sup>5)</sup> そして、この三者がそれぞれ独特な二面的結合体系を構成している。インプット理論においては、一般的には交換事象として現われる2要素がひとつの取引として関係づけられ、一括的に把握されるという点に着目する。つまり、インプットとしての取引概念ないし交換概念における二面的結合をもって、会計的統合の本質とみ、それを出発点として会計構造論を構築するのである。それとは逆に、アウトプット理論は、会計構造においてアウトプットされる残高勘定ないし損益勘定・残高勘定に着目する。すなわち、それらのアウトプットが果たしているふたつの異なった役割なり、あるいはそのアウトプットに包摂される、対象のふたつの異なった属性なりの二面的結合を会計的統合の本質とみ、それを基点とした会計構造論を構築するのである。これには、それらのアウトプットの位置づけにより、二計算方法の結合体系と、(貸借対照表における)計算対象の二面的把握体系とが識別され得る。それらに対し、過程理論とは、インプットとアウトプットとを統合するものとしてのいわゆる試算表にみられる、計算対象の二面的統合に着目するのである。以上を纏めると、次のようになる。



本稿は、このうち、直接的には、アウトプット理論における二面的結合体系を論ずるものであるが、それと関連するかぎり、過程理論をも取上げることとする。そこで、アウトプット理論における二面的結合体系に関する筆者の構想の概略を示しておこう。会計におけるアウトプットは、会計の対象である財・用役を何らかの方法で記録・計算する諸勘定に基づいて作成されるが、そのこととは別に、単純にそれらの諸勘定の残高を集めると、当然、借方と貸方との対応した一覧表となる。そこで、この借方残高の総体と貸方残高の総体との関係がまず問われなければならないが、これは、

4) 拙著『会計構造論の研究——ケーファー理論とワルブ理論との比較・分析——』序 1 ページ。

5) 拙著 上掲書 3～8 ページ。

会計の対象をどのように構成するか、ということと密接に関連している。その場合、大別して、借方と貸方とを、正と負との関係（つまり、借方を正の財産、貸方を負の財産）として、したがってそのかぎりて同一の категорияに属するものとみる立場と、同一の対象の異なった二面として、したがってそのかぎりて異なった categoriaに属するものとして構成する立場とがあり得る。後者は同一対象にかかわるものであるいじょう、諸勘定の一覧表における借方総額と貸方総額とは必ず均衡する。したがって、それを、ここでは均衡思考とよぶことにする。それに対して、前者は、いわゆる資産項目といわゆる負債項目（およびさらにはいわゆる資本項目）とを正負関係とみるのであるから、諸勘定の一覧表における貸借は必ずしも均衡しない。というより、むしろ均衡しないことのほうが常態であるので、ここでは非均衡思考ということにする。結論的に言えば、二計算方法結合体系は非均衡思考体系に、そして計算対象の二面的把握体系は均衡思考体系に属する。ただし、後者において、その計算対象とは、もっぱら貸借対照表項目なので、貸借対照表の二面性である。それに対して、過程理論もまた、計算対象の二面的把握体系であり、したがって均衡思考体系に属するのである。しかし、その場合の計算対象はいわゆる試算表項目にかかわっている点で、つまり「試算表」の二面性という点で、アウトプット理論における均衡思考体系とは根本的に異なっている。以上を纏めれば次のようになる。<sup>6)</sup>

アウトプット理論～  
 過程理論～いわゆる試算表の二面的把握体系

{ 二計算方法結合体系 : 非均衡思考体系  
   貸借対照表の二面的把握体系 } : 均衡思考体系

次に、これら三類型間の、とりわけアウトプット理論に属する二類型間の論理的な関連を鳥瞰しておこう。会計構造論が損益勘定と残高勘定との結合体系として自足的完結的であるためには、論

6) この非均衡思考体系と均衡思考体系との区別は、実はインプット理論にも存在する。つまり、取引概念の構成にさいし、同一の categoriaに属する個々の財・用役を対象として措定し、その二要素間の関係を強調する立場と、財・用役をふたつの categoriaに分割し、その対流関係として会計の対象を構成する立場とのふたつの見解が考え得る。前者は、いわば二取引要素の結合をもって会計とみるのであるが、そのように取引を二要素の関係として把握し得るためには、いわゆる負債項目等を負の資産項目とみなさざるを得ず、したがって、非均衡思考体系に属することになる。他方、後者は、会計の対象を二分割してその対流関係を想定するのであるから、単なる取引要素の結合ではなく、二計算対象の結合体系とでも言うべき内容になっている。そして、すべての勘定がそのふたつの流れのいずれかに属し、かつ取引はその対流関係の枠組の下に把握されるのであるから、それら諸勘定の一覧表において、借方総額と貸方総額とは必ず均衡する。したがって、均衡思考体系に属すると言ってよいであろう。

本稿ではインプット理論は取上げないで、これ以上言及しないが、会計的統合の諸類型の全体的な見通しをつけるために、上述したところを纏めれば、次のようになるであろう。

	インプット理論	アウトプット理論	過程理論
非均衡思考体系	二取引要素結合体系	二計算方法結合体系	
均衡思考体系	二計算対象結合体系	貸借対照表の二面的把握体系	いわゆる試算表の二面的把握体系

理的に言って、損益勘定と残高勘定とがそれぞれ独立性を具有すること、およびその上で両勘定がいわゆる振替関係の形成を通して統合化されていなければならないこと、というふたつの要件が満たされなければならない。しかるに、二計算方法結合体系は、前者の両勘定の独立性という要件は具えているが、後者の統合性という要件は充足していない。そこで、論理的にみてその欠陥を矯正する体系という位置づけのもとに、貸借対照表の二面的把握体系を検討すれば、そこでは、たしかに後者の統合性という要件は、ある意味で充足されている。しかしながら、いわばそのことの代償として、損益勘定の独立性が欠如するに至り、前者の要件を欠くことになるのである。つまり、二計算方法結合体系と貸借対照表の二面的把握体系とは、いわば正反対の性格を具えた体系であるが、いずれにしろ共に欠陥を内蔵している。その両者をいわば止揚した体系が、いわゆる試算表の二面的把握体系である。つまり、一方、損益勘定と残高勘定との振替関係を保持しつつ、他方、損益勘定の独立性を回復したのである。しかし、その素性よりみれば、貸借対照表の二面的把握体系の基本的思考に依拠しつつ、それを論理的に展開させた会計構造論なので、均衡思考体系に属しているのである。

本稿は、以上のようなアウトプット理論内部における二計算方法結合体系から貸借対照表の二面的把握体系への、さらには、過程理論に属する試算表の二面的把握体系への論理的展開をテーマとしているが、そのさい、次の点に留意されたい。まず第1に、それらの展開は、発生史的な関連を念頭に置いたものではまったくなく、あくまで、論理的な関連を検討の対象にしているという点である。そして第2に、必ずしも、現在までに提唱されている特定の理論を念頭に置いているものでもないという点である。つまり、仮に具体的理論のモデルがあっても、それら個々の理論の具体的内容には必ずしも囚われずに、筆者の視点から構成し直し、それらの論理的関連を問題としているからである。

## §1 諸概念の整理

これまで主張されてきた勘定理論、貸借対照表論あるいは簿記理論において用いられてきた概念は必ずしも純化されておらず、曖昧な内包をもっている。しかも、本稿は、会計構造の諸類型につき、これまでとはかなり異なった整理を企図している。そこで、本論に先立ち、あらかじめ、そこで使用される諸概念につき検討しておこう。

### (i) 事実(経済事象)と記録との関係

理論的解明の対象である会計は、本来、何らかの意味での「記録」の体系であり、その記録が理論の対象をなす。山榊博士は、実現主義に関してではあるが、次のように述べられている。<sup>7)</sup>

7) 山榊忠恕著『近代会計理論』(10版)97ページ、ただし傍点は笠井。

つまり、企業会計にあっては、費用や収益の発生を認識するという事は、そのままこれを貨幣価値的に記録することを意味するものであり、そのようにこれを貨幣価値的に記録するとすれば、当然そこには、その認識を可能にする明確な条件というものがすでに存在し、具体的な測定が十分に可能でなければならない。

すなわち、言うまでもなく、認識、測定あるいは記録は、それぞれ、概念的には峻別されるべきなのであるが、しかし、その認識というも測定というも、究極的には勘定への記録ということによって、会計上、具体的な意義をもつのである。そのかぎりでは、会計は、記録の体系と言ってよいであろう。

それに対して、「事実」(経済事象)とは、会計の対象、つまり記録の対象を構成している。したがって、理論の立場よりすれば、事実は対象の対象であり、けっして対象それ自体ではない。記録を対象とする理論は、記録の対象が事実であるかぎり、事実と記録とを共に視野に収めなければならないが、しかし、事実と記録との関係は、対象のヒエラルヒーにおける位階の相違であり、けっして同位のレベルで対峙する概念ではあり得ない。この点には、くれぐれも留意しなければならない。

科学方法論および隣接科学についての該博な知識で会計学の学理を深めてこられた青柳教授は、つとに会計学と会計との峻別、あるいは会計学における対象の二段性ということを指摘されているが、ここで述べた事実(経済事象)と記録との区別は、そのことに照応している。そこで、青柳教授の所説を尋ねることとする。同教授によれば、「会計学がいぜん社会科学の市民権を獲得できない理由の一つは、学問とその対象とを峻別しない粗笨な思考様式にあるといえそうである<sup>8)</sup>」とされたり<sup>9)</sup>で、会計学の対象と会計の対象との関係について、次のように述べられている。その論説は、会計(学)の性格を剔抉しており、また筆者のこれからの論旨の展開に重要なので、長文にわたるが引用させていただく。

(前略) 会計学の対象はいうまでもなく会計である。ところが、対象である会計がまた対象をもつ。ひとくちにいうと、それは個別資本の運動過程である。

会計学の定義の手短かな例をあげると、会計学は個別資本の運動過程を特有の方法によって記録、計算、報告する技術である。……(中略)……会計学の対象は記録、計算、報告の過程、現代流に言えば、測定と伝達の過程である。個別資本の運動過程は会計学の対象でなく、記録、計算、報告の対象、いかえれば、会計の対象——会計学の対象の対象——である。この対象の二段性が会計と会計学の識別を混乱させ、会計学の本質を見誤らしめる。

8) 青柳文司稿「会計学の本質」(近代会計学大系 I 『会計学の基礎概念』第 2 章) 91 ページ。

9) 青柳文司稿 上掲稿 92 ページ。



個別資本の運動過程、簿記流に言えば、財産と資本の状態と変動は、記録、計算、報告の会計過程を喚起せしめる。このような一連の会計過程が会計学の研究対象である。そして学問の対象を認識するには会計学に関する限り、その対象である会計の対象をも認識することが先立要件となる。そのため、会計の対象はいつしか会計学の対象へと転化して、会計学の本来の対象はぼやけてくる。

会計学においては、青柳教授が正に危惧されているように、その対象が曖昧であり、そのために、会計理論(ここでは会計構造論)においても種々の混乱が生じている。すなわち、上記のように、理論の対象は、本来、会計あるいはその具現としての記録であるにもかかわらず、記録の対象である事実(経済事象)が、理論の対象として現われているのである。つまり、ともすれば、事実(記録されるべき経済事象)そのものが、記録とまったく同格の立場で、理論構成の支柱となるのである。会計の理論では、なぜ、こうした事実(経済事象)の対象概念化ないし事実と記録との同格化といった混乱が生ずるのであろうか。その点については、実践面にかかわる便宜性の視点、動態論上の計算目的に関する損益計算と収支計算との相剋、そして財産計算を計算目的とする静態論的発想の残滓といった原因が指摘できるであろう。以下、その3点につき、簡単に検討しておこう。

まず便宜性という点であるが、会計というものが記録の体系であり、かつその記録の対象が事実(企業の経済活動ないし企業資本の運動またはその具現としての財・用役の変動)であるとしたら、本来的にはあるいは理想的には、事実は、その推移に従って常に記録に反映されるべきであろう。そのように事実がただちに記録されるならば、事実と記録とは常に裏腹の関係となる。つまり、両者はけっして相対立する概念ではなく、したがって、いわゆる決算についても、もっぱら記録のみを対象として構成されればよいはずである。しかし、そのような事実と記録との関係は、理念的にそう言えるということであり、すぐれて実践的な性格をもつ会計においては、他方において、現実の可能性ということが問題になる。そのため、会計には、どうしてもある種の便宜性ないし経済性という視点が導入されざるを得ないのである。例えば、販売による商品の流出は、理念的にはその都度、売上原価勘定に記録されるべきではある(その場合には、商品の期末在高は、基本的には、期中における商品勘定の記録から導出できることになる)。したがって、売上原価算定に、期末時点における事実(商品在高)の調査は、必ずしも本質的意義をもつとまでは言えない。そのことは、一般的に帳簿残高と実際在高とが原則として毎日照合されている現金勘定を想起すれば、納得ゆくであろう。事実は、少なくとも理論的には、常に帳簿に反映されるべきなのである。つまり、期末の事実ということは、けっして理論構成の支柱ではないことになる。しかし、現実の会計実践では、そのような処理は不可能である。そこで期末棚卸という事実の調査によって、期中の流出量(売上原価)を逆算することになる。すなわち、その場合には、期中の記録と期末の事実とは、乖離が生じ、したがって、

期末において、事実により記録を修正することが不可避になる。そうした事実による修正のウェイトが高くなればなるほど、期末の事実と期中の記録とがあたかも対立した概念であるかのような外観を呈すことになるのである。そのため、ともすれば、事実というものが、会計において決定的な要素として映り、さらには理論の支柱を形成することともなる。つまり、事実が、会計の対象から理論の対象に転化してしまう。しかしながら、それは、すぐれて実践的な性格をもつ会計における便宜性ないし経済性の問題であるから、そうした視点のもとにおける事実というものを、理論のレベルにただちに導入してよいということにはならない。もちろん、便宜性経済性という視点は、会計にとり看過できない点ではあるが、しかし、それは、あくまで理論レベルそれ自体の問題ではなく、理論と実践とをつなぐ役割として理解されるべきであろう。

なお、この問題は決算の位置づけとも関連している。事実を記録と並ぶ理論の源泉とみる見方は、決算における修正というものを期中の記録と対立する概念とみる、という見解に通ずると思われる。しかし、決算の本質とは、「日常的・局所的な記帳の集積をさらに全体的な企業資本計算としての形へと総合化(summarizing)<sup>10)</sup>する」という点に求められるべきである。つまり、総合化にかかわる損益勘定・残高勘定の導出という点にこそ、決算というものの本質が見出せるのであり、実物調査による記録の修正は、「平素における記帳上の不備・不足の補足ないし追加<sup>11)</sup>」と位置づけられるべきなのである。<sup>12)</sup>

次に第2点であるが、今日の会計の計算目的、あるいは少なくとも計算目的のひとつが損益計算にあることは、周知の事実である。したがって、会計構造論においても、損益計算の論理の貫徹が主張されることにもなる。それはそれでよいのであるが、そのさい留意すべきは、収支計算の意義であろう。つまり、計算目的として損益計算を措定しつつも、他方で収支計算の発想を放擲したわけではない。その場合、損益計算と収支計算とが矛盾なく共在し得るのなら問題はないが、しかし、現実はそのようではない。そこから両計算の相剋が生じ、それが、会計構造論にも深刻な影響を及ぼす。すなわち、期中においては収支計算を中心として行ないつつ、期末に至って損益計算に組替える、という会計構造論が構想されることになるのである。この場合には期末における決算修正なしには、正しい損益計算はなされ得ない。つまり、損益計算という計算目的を遂行するためには、期末の事実による期中記録の修正ということが、いわば理論的に不可欠になるのである(この点で、前述した便宜性による修整とは本質的に異なっている)。こうして、事実と記録とが理論的に同じ位置を占めることになる。会計におけるこうした収支計算の重視、そしてその結果としての損益計算と収支計算との相剋ということもまた、事実を、会計の対象から理論の対象に転化させる一因をなして

10) 山榊忠恕著『複式簿記原理』(新訂版) 175ページ。

11) 山榊忠恕著 上掲書 177ページ、ただし傍点は笠井。

12) この点については、拙稿「山榊先生の会計構造学説」(『三田商学研究』第29巻山榊忠恕教授追悼号) 221～222ページおよび229～231ページを参照されたい。

いると言ってよいであろう。

収支計算と損益計算との会計における重要性を勘案するならば、そのような会計構造論にみられる両計算の調和は、たしかにひとつの貴重な試みである。しかし、もし会計の計算目的が損益計算にあるとしたら、純理論的に言えば、会計構造論もまた、第一義的には、そうした計算目的とのかかわりにおいて構築されなければならないであろう。もちろん、収支計算の重要性を考えれば、できるだけあるいは何らかの形で、会計構造にもそれが組込まれるほうがよい。しかし、損益計算が計算目的として措定されたいじょう、理論的には、期中もまた、損益を生む過程とのかかわりで構築されるべきであろう。それにもかかわらず収支計算の過程として構成されるとしたら、本末顛倒ということになる。損益計算が計算目的であるからには、損益は、けっして、期末に結果的に算出されればよいというものではなく、期中こそが損益計算の過程なのである。その結果として、収支計算が犠牲になったとしても、それはおのずから別のことである。それは、計算目的を損益計算と措定したこと自体の限界であり、収支計算面の不備に対する手当は、別途、講じられるべきである。少なくとも論理的にはそういうことになろう。

最後に、財産計算を計算目的とする静態論的発想の影響ということも指摘できるであろう。この静態論とは、もっとも典型的には、期末における実地棚卸に基づき作成された財産目録的貸借対照表を主軸として構築されている。つまりそこでは、会計は、いわば期末における事実の体系として理解されているのである。したがって、この意味においては、期末の事実を重視するという思考は、静態論的発想の残滓とみることもあながち不可能ではないであろう。そして、期末の事実がことさらに重要視されるとするのは、静態論が、債権者のための財産計算をその計算目的とする体系、すなわち企業にとり外在的要請に資する体系であったからに他ならない。しかし、言うまでもなく、いわゆる静態論は、今日の会計には妥当するものではなく、いわゆる動態論によって克服された。そして、その動態論の出現によって、会計は、自己本然の目的および自己固有の特性を認識するに至ったと言えるのである。もっとも一口に動態論とは言っても、その理解の仕方は論者により区々としているが、しかし共通して言い得ることは、損益計算が確固たる地歩を占めているということであろう。そのことの意義は、まず第1に、企業というものが本来的に利潤追及をその行動目標とする経営体であるいじょう、その企業にかかわる企業会計にとり損益計算は内在的目的である、という点にある。動態論が企業会計に損益計算をその計算目的として課したとき、企業会計は始めて自己の計算目的を明確に自覚したのである。そして第2に、損益計算を計算目的として自己認識したということは、同時に、記録体系(表現手段)という会計の特性についての自己認識をも意味する。なぜなら、前述したように、損益というものは、本来、期中における企業の経済活動に伴って生みだされるものであるから、財産計算の場合とは異なり、損益計算は、そうした企業の経済活動についての記録を不可欠とする。もちろん、2時点の在り高比較により財産法的に損益計算を

遂行することも不可能ではないが、その場合には、結果としての損益額を算出するにとどまり、損益を生むに至った経緯は審らかににはならない。損益計算としては不完全であると言わざるを得ない。かくて、会計は、動態論に至って、記録体系（表現手段）という自己の特性を明確に自覚したのである。こうした動態論的思考のもとにおいては、（静態論的思考にもつながり得る）期末の事実を記録と並ぶ同位の概念とみる所説は、妥当ではないと思われる。

今日の会計理論においても、期末の「事実」ということが、期中の「記録」と同格の概念として、根強く参入してくるのであるが、以上のように考えるならば、両者は峻別されなければならない。本稿は、「事実」とは区別されたものとしての「記録」の体系、すなわち「事実」を対象とするという意味での「記録」の体系を指定し、それを対象とした会計構造論を取上げている。

#### (ii) 対象勘定とメタ勘定

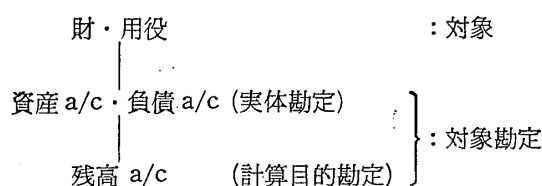
かくして、会計は、企業の経済事象（企業の経済活動ないし企業資本の運動あるいはその具現としての財・用役の変動）を対象とした記録体系なのであるが、その記録は、会計の場合、具体的には勘定という単位を用いてなされるので、会計処理とは、いわばこれら勘定間の関係づけを意味する。そこにおのずから、勘定の階層が生まれ、ひとつの勘定構造が形成される。したがって、ここに諸勘定の分類ということが俎上に載ることになるが、会計構造の分析にさいしもっとも基本的な分類は、記録される対象の相違をメルクマールとする、対象勘定とメタ勘定という分類である。つまり、勘定によって記録される対象はけっして一様ではなく、経済活動（事実）という会計の対象を直接的に記録する勘定と、そのような経済活動を記録する勘定を対象としつつ、それを整理する勘定という二種の勘定が識別され得るのである。前者は会計の対象そのものに直接かかわっているので、ここでは「対象勘定」とよぶことにしよう。それに対して、後者が直接的にかかわっているのは、会計の対象そのものではなく、対象勘定であるから、後者のような性格を具えた勘定は、ここでは「メタ勘定」とよんで対象勘定とは区別することにする。(i)で詳論したように、理論の立場よりすれば、対象には、まず記録（勘定）と事実というふたつの階層があるのであるが、その記録（勘定）には、さらにふたつの階層が識別できるのである。従来、こうした分類はほとんど問題にされてこなかったが、会計構造論の素性・特質の解明のためにはきわめて重要なのである。

ところで、会計のプロセスは、言うまでもなく、企業の経済活動が会計上の取引として記録されることに始まる。そしてそれらが計算目的に即して修正および整理されたいうえで、損益勘定・残高勘定という形態で会計的に総合化され、さらに損益勘定の差額が何らかの意味づけで残高勘定に振替えられることにより全勘定が締切られ、かくて自己完結的に終了する。したがって、会計の計算構造は、プロセス的には、期中ならびに（決算修整という形で）期末における取引過程すなわち経済活動把握過程と、期末における計算目的に即応した損益勘定・残高勘定の形成過程すなわち経済

活動総合化過程とからなっている。前者は、企業の経済活動という実体、ないしはそれを具現化しているものとしての財・用役の運動を描写する過程であるから、その記録に用いられる諸勘定を「実体勘定」ないし「経済活動勘定」とよべば、後者のそれは、「計算目的勘定」ないし「総合勘定」と名付けることができよう。

そこで、この実体勘定と計算目的勘定とを、それらが記録する対象とのかかわりから考察してみよう。まず前者の実体勘定は、企業の経済活動ないし財・用役という会計の対象そのものに直接かかわっているのであるから、均しなみに対象勘定という性格を帯びていることは明らかであろう。それに対して、計算目的勘定は、勘定構造の性格により一様ではない。すなわち、対象（ないしそれを記録する実体勘定）自体に計算目的の論理が内包されているならば、計算目的勘定は、対象勘定たる実体勘定を単に集めることによって、自己に課された計算目的を遂行できる。この場合には、計算目的勘定も会計の対象そのものにかかわっており、対象勘定という性格を保持することになる。このような勘定構造は、例えば第1図のようになる。つまり、この勘定構造は、その内部には

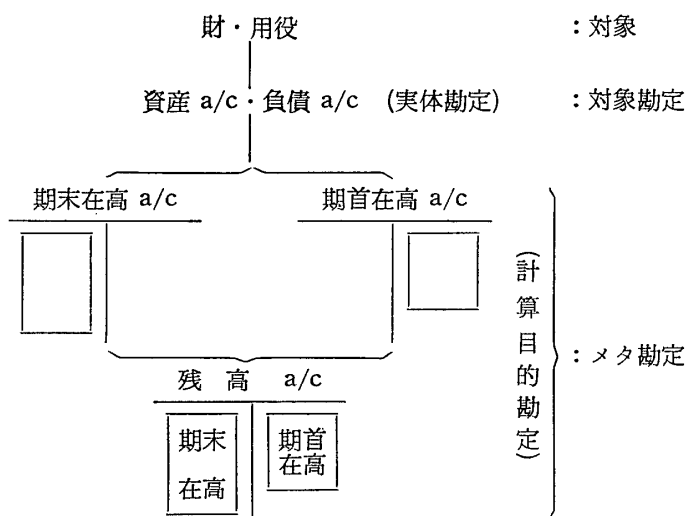
<第1図>



上位・下位関係を含む勘定の体系が形成されるときも、それらの勘定はすべて同質であり、全体としては、対象勘定のみの一階層体系なのである。しかし他方、計算目的勘定が、実体勘定という対象勘定を対象としつつ、それを計算目的に従って整理することによって、その計算目的を達成するという勘定構造もあり得る。その場合には、計算目的勘定はメタ勘定ということになり、この勘定構造は、対象勘定とメタ勘定とからなることになる。例えば第2図が、そうした勘定構造の一例である。そこでは、一方、実体勘定たる資産勘定・負債勘定は、対象勘定として、個々の財・用役の変動を描写し、他方、その資産勘定・負債勘定を対象としつつ、メタ勘定たる残高勘定は、期首と期末との在比較という整理をなすことによりもっぱら損益計算を遂行するのである。つまり、この勘定構造は、対象勘定（実体勘定）とメタ勘定（計算目的勘定）という重層的階層体系をなしているのである。

要するに、対象勘定とメタ勘定とは、その記録対象に関し、対象——対象勘定——メタ勘定というヒエラルヒーを形成しており、その結果、本質的に異なった性格を具えることになる。したがって、この両勘定、さらには単一階層的勘定構造（対象勘定構造）と重層的勘定構造（対象勘定・メタ勘定構造）とは峻別されなければならない。なお本論において詳述するように、この対象勘定・メタ勘

<第2図>



定構造には、ふたつの計算目的勘定が共にメタ勘定であるものと、一方の計算目的勘定はメタ勘定で他方のそれは対象勘定であるものがあり得る。そこで以上を纏めると、次のようになる。

<計算目的勘定の性格>

- 対象勘定構造 (単一階層的勘定構造) : 共に対象勘定
- 対象勘定・メタ勘定構造 (重層的勘定構造) : {
  - メタ勘定と対象勘定
  - 共にメタ勘定

ちなみに、計算目的勘定の内容は、対象勘定かメタ勘定かによって、きわめて相違してくる。前者の対象勘定の場合には、計算目的勘定は、単に対象勘定たる実体勘定を集約することによって形成されるのであるから、その計算目的も、そうした会計の対象すなわち経済活動に関する記録の表示を通して達成される。残高勘定の計算目的がいま純財産額の算出にあるとすると、第1図の残高勘定は例えば第3図のようになるであろう。そこでは、純財産額の構成要素も示されている。つまり、経済活動そのものの記録・計算と、計算目的に関する記録・計算という、勘定の記録・計算機能のふたつの局面が一体化しているのである。それに対して、第2図におけるメタ勘定たる残高勘定は、そこにも図示されているように、まったく異なった様相を帯びている。それを抜き出せば第4図のようになる。そこでは、期末在高額および期首在高額の個々の構成要素は示されない。すなわち、この計算目的勘定は、対象勘定たる実体勘定を対象として計算目的の見地から再整理することにより生じたメタ勘定であるから、経済活動の把握そのこととはまったく切

<第3図>

現金 a/c × ×	買掛金 a/c × ×
商品 a/c × ×	⋮
⋮	借入金 a/c × ×
建物 a/c × ×	(純財産額 × ×)
× ×	× ×

り離され、純粹に計算目的(この場合には損益計算)の達成に専念することになるのである。つまり、経済活動の把握と計算目的の遂行という、勘定の記録・計算職能の二局面が分離し、メタ勘定は、そのうちの後者の局面のみを分担するのである。したがって、論理的には、この計算目的の勘定は、経済活動そのものに関する情報を一切含んでいなくてもよいのである。

<第4図>

期 末 在高額	期 首 在高額 (利益額)
× × ×	× × ×

(iii) ストック計算とフロー計算

現在、計算目的勘定といえば、言うまでもなく損益勘定(損益計算書)と残高勘定(貸借対照表)とが挙げられるが、通常、前者はフローにかかわる計算を、後者はストックにかかわる計算を遂行しているものと理解されているようである。たしかに、両勘定をそのように構成することが妥当であると思われるが、しかし、それとはまったく別種の構成も可能であるから、一般論としては、そのように断定してしまうことはできない。すなわち、フローとかストックとかに直接関連しない計算目的勘定も想定し得るし、またフローとしての残高勘定(貸借対照表)も考えられないではないのである。

(ii)で述べたように、計算目的勘定には対象勘定とメタ勘定というふたつの素性のものがあり得るのであるが、メタ勘定としての損益勘定・残高勘定は、けっしてフローとストックとに直接かかわり合う勘定ではない。言うまでもなく、フローとかストックとかは、対象そのものにかかわる概念であるから、それと直接に関連するのは、あくまで対象勘定だけだからである。メタ勘定としての損益勘定・残高勘定は、それらの対象勘定を対象とした、特定の計算方法にかかわる勘定であるいじょう、フロー・ストックに何らかの関連をもつとしても、それはあくまで間接的であり、それ自体としては、けっしてフローだとかストックだとかの性格規定を受けることはないのである。

それに対して、対象勘定としての計算目的勘定は、フロー・ストックに直接的に関連している。しかしその場合、損益勘定(損益計算書)はたしかにフロー計算をなしていると言ってよいが、残高勘定(貸借対照表)がストックにのみかかわっている、とみることは早計である。すなわち、いわゆる損益勘定と残高勘定とを、異なったふたつの対象のフローとして構成することも、あながち不可能ではないからである。ワルプの構想が正にそれに属する。もっとも、ワルプ自身がそのように主張しているのではない。ワルプの基本的思考に基づいてその理想型を構成すれば、そのような会計構造論になる、と筆者が考えているにすぎない。ただし、その場合には、損益勘定・残高勘定ないし損益計算書・貸借対照表は、けっして当該期のフローを表示する表ではなく、第1期より当該期までの累積された給付と収支とのフローを計上した、いわば累積損益計算書・累積貸借対照表とでもいった性格を帯びることになるのである。

13) この点については、拙著 前掲書 176~182ページを参照されたい。

なお実体勘定は、言うまでもなく対象のフローの記録を通してストックを導出する勘定であるから、フローとストックとに関連している。そこで、フロー計算とストック計算という点から諸勘定を纏めれば、次のようになるであろう。

{	計算目的勘定	{	実体勘定—対象勘定	: フロー計算およびストック計算
			対象勘定	{
		メタ勘定	: フロー計算・ストック計算と直接的関連なし	

#### (iv) 勘定における貸借差額の意味

複式簿記においては、対象勘定にせよメタ勘定にせよ、いわゆるTフォームの勘定形式が用いられている。従来、このTフォームの形式は、その特質に関しほとんど分析されておらず、すべて同列に取扱われてきたと言ってよいであろう。しかし、その貸借差額を巡って、異なった類型が存在し得るのである。筆者は、すでにその点につき、「余剰性」と「欠如性」という概念を指摘したが<sup>14)</sup>、ここで再論することにする。

まず「余剰性」という概念であるが、例えば第5図の現金勘定についてみると、それは、現金という企業資本の運動それ自体を処理する勘定である。つまり、現金の前期繰越・増加および減少をそれぞれ借方と貸方とに分別記入することによって、現金という企業資本運動を描写しつつ、その結果としての現金残額を算出することを目的としている。したがって、第5図における差額は、貸方記入額に対する借方記入額の余剰という性格、つまり文字通り、借方余剰性という性格を帯びることになる。すなわち、現金勘定では、その差額の実体は、第7図のBにおける■にあるのであり、その意味で余剰性ということこそが、現金勘定というTフォームの本質をなすのである。

<第5図>  
現金 a/c

前越	減少
増加	

それに対して、第6図のように、例えば買掛金勘定を除くすべての勘定を収容した試算表における差額は、およそ異なった意味をもっている。そこでは、実は借方余剰額が問題になっているのではない。もちろん、貸借複記が貫徹されているかぎり、第6図の試算表において、貸借差額は、結果的にはたしかに買掛金勘定の残額になる。しかしそうだからと言って、試算表それ自体において買掛金勘定を除くその他の勘定の金額から買掛金勘定の残高が実体的に生みだされる、というのではまったくない。そのことは、次の事実を考えただけで明らかであろう。すなわち、試算表がもしそれ自体として買掛金残高を算出し得るとしたら、現金勘定の例で論述したように、そこに算出を

14) 拙著 前掲書 102~105ページ。

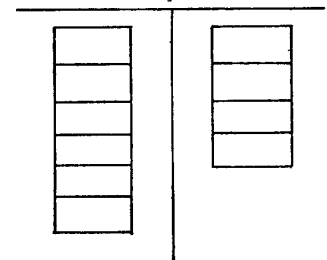


みる買掛金残高は、借方余剰性という性格を帯びることになる。しかし、買掛金勘定の残高は、言うまでもなく貸方余剰額でなくてはならないのである。

要するに、買掛金の残高を直接的実体的に算出し得るのは、あくまで現実にその増減をもたらす経済活動そのものだけであり、したがって、それを記録する買掛金勘定における増減だけなのである。それに対して、試算表の役割は、そうした（経済活動自体を表現するものとしての）諸

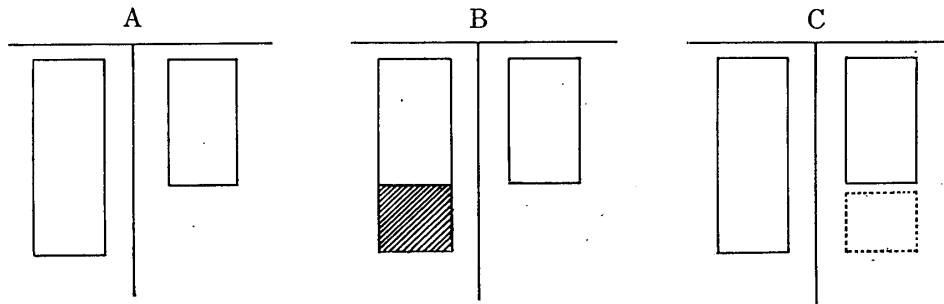
<第6図>

試算表



実体勘定の全てを収容することであり、そのことによって、試算表の貸借が均衡する、という事実が生みだされることになる。したがって、第6図は、本来収容されるべき買掛金勘定が未だ計上されていないという状態、すなわち貸方項目たる買掛金勘定が欠如している、という状態を示しているのである。つまり、第7図Bの借方余剰額（■）ではなく、Cの貸方欠如額（□）こそが問題になっているのである。したがって、第6図の試算表のTフォームにおける貸借差額は、「欠如性」として特質づけられる。

<第7図>



以上のように考えると、一般に第7図のAにおける貸借差額は、均しなみに借方超過額と片付けられているが、実は、借方余剰性が問題になる場合（第7図B）と貸方欠如性が問題になる場合（第7図C）とのふたつのケースがあるのである。

ただし、この第7図Cにおける欠如性とは、当該勘定が未完結の状態にある場合の性格であるから、いずれ、その欠如した部分（□）は充たされることになるはずである。その時には、もちろん貸借が均衡する。その場合のTフォームは、したがって、「均衡性」と特質づけることができる。このように、Tフォームの完結した状態を想定すれば、余剰性と均衡性とが存在し、欠如性は、均衡性の系ということになる。

{ 余剰性  
 均衡性——欠如性

(未完)